
La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa

The Non-Reform of the Law on Charitable Contributions: an Unfinished Story

RECIBIDO: 22 DE MARZO DE 2015 / ACEPTADO: 8 DE ABRIL DE 2015

Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rey Juan Carlos (Madrid)
alejandro.blazquez@urjc.es

Resumen: El presente trabajo analiza la reforma de la Ley del Mecenazgo que se ha aprobado en el año 2015. Se trata de una modificación que se ha limitado a un mero incremento de tipos, siendo la medida más significativa la deducción del 75% en los 150 primeros euros. Es una reforma centrada en el micromecenazgo. Sin embargo, su característica esencial es que nos encontramos ante una no-reforma, en tanto no se han afrontado los problemas basilares del mecenazgo. El Gobierno constituyó un Grupo de Trabajo Interministerial a los efectos de elaborar un informe para analizar diversas propuestas sobre el mecenazgo. El informe, que no ha sido publicado, valoró de forma negativa una reforma. Además, las cuestiones que examinó fueron limitadas, dejando fuera algunos de los problemas esenciales del régimen actual del mecenazgo. El presente trabajo analiza la reforma del mecenazgo y las conclusiones del Informe del Grupo de Trabajo Interministerial.

Palabras clave: Mecenazgo, Donaciones, Deducciones Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Ley 49/2002.

Abstract: This paper analyses the reform of the law concerning charitable contributions enacted in 2015. The amendment was limited to an increase on tax deduction rates alone; and the most significant measure was a tax deduction of 75% on the first €150 of the donation. The reform focused on crowdfunding. However, no real overhaul of charitable contributions was undertaken: the new law does not address the main problems requiring solution. In an earlier report, a government working group analyzed a range of measures in relation to the tax implications of gifts. The final conclusion of the (unpublished) report was that the current system was fit for purpose. Furthermore, the issues explored by the working group were limited, and did not include some of the key problems in the current system regulating charitable contributions. This paper analyses the reform of charitable contributions and the conclusions of the report drafted by the ministerial working group.

Keywords: Charitable Contributions, Tax Credit, Philanthropy, Corporate Tax, Income Tax, Law 49/2002.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley del Mecenazgo se ha modificado con la aprobación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Nos encontramos ante la crónica de una reforma largamente anunciada que, finalmente, se ha limitado a un incremento en los tipos de la deducción y cuya principal novedad ha sido la de incentivar de una manera muy significativa el denominado *micromecenazgo*. Pero lo más relevante de la reforma han sido sus ausencias y aquellas cuestiones que se deberían haber abordado y no se han realizado. Especialmente significativo para entender el alcance de esta no-reforma es el «Informe relativo a las conclusiones del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo» de 23 de diciembre de 2013.

El objeto de este trabajo será analizar la reforma de la Ley del Mecenazgo vigente a partir del ejercicio 2015 tomando en consideración los parámetros de la reforma concreta y aquellas cuestiones que no han sido abordadas.

2. ANTECEDENTES DE LA REFORMA DEL MECENAZGO

Los principales hitos hasta la reforma actual del mecenazgo han sido los siguientes:

(i) El Gobierno del PSOE presentó a finales de 2010 el «Programa legislativo prioritario Diciembre 2010-Junio 2011». Dentro del Calendario, y previsto para junio de 2011, se ubicaba la «Ley del Mecenazgo». No se inició ningún trámite¹.

¹ Sí había un borrador de propuestas para la Ley del Mecenazgo relacionadas con la cultura. Se trataba de un documento elaborado por el Ministerio de Cultura. Ese documento no fue público. Su título era «Propuestas de medidas para fomento de la colaboración privada en actividades de carácter cultural para su eventual inclusión en Ley de Mecenazgo». Era un proyecto centrado en cultura y que tenía las siguientes propuestas. (i) En el IRPF se planteaba que se pudiera donar con beneficios fiscales a entidades no acogidas a la Ley 49/2002; se planteaba incrementar la deducción del 25 por 100 al 35 por 100 y, además, que lo no podido deducir en el año por falta de base (la base de la deducción no puede ser superior al 10 por 100 de la base liquidable –art. 69.1–) se pudiera deducir en años sucesivos; tratamiento más privilegiado para aportaciones periódicas; además, con relación a la exención de las becas de estudio e investigación (de carácter cultural) se pretendía que no sólo pudieran concederse por Administraciones o entidades de la Ley 49/2002, sino también por empresas. (ii) En el IS se proponían medidas paralelas a las del IRPF. Con relación a los importes de la deducción, se pretendía que se situaran en torno a lo que tienen países como Francia, que es un 60 por 100. Con relación a los convenios de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley se pretendía ampliar los sujetos que puedan acoger-

(ii) Durante el mandato del Gobierno del PSOE, el Partido Popular presentó en el Congreso una propuesta de reforma de la Ley [BOGC, Congreso de los Diputados, Serie B, de 28 de enero de 2011 (núm. 292-1), propuesta 122/000264 del Grupo Parlamentario Popular]. Era una propuesta con un incremento de tipos muy relevante; la deducción de las donaciones del IRPF del 25 por 100 al 70 por 100 (y la base de la deducción se incrementa del 10 por 100 al 20 por 100). Y en el caso de las Personas Jurídicas, del 35 por 100 al 60 por 100 (y la base del límite de la deducción se subía desde el 10 por 100 al 15). Además, incluso para las fundaciones no acogidas a la Ley 49/2002, con el único requisito de que rindan cuentas ante el órgano del protectorado correspondiente, la deducción del IRPF se subía del 10 por 100 al tipo del 20 por 100².

(iii) El Partido Popular formó gobierno tras las elecciones de 2011. En su programa electoral constaba de forma expresa que *«Impulsaremos decididamente el mecenazgo como soporte activo de los emprendedores culturales y de la innovación creativa, restituyendo a la sociedad su protagonismo y sustituyendo la trasnochada estrategia de la subvención. Facilitaremos un entorno legal que mejore la protección de nuestro patrimonio cultural...»*.

(iv) El 26 de abril de 2013 el Consejo de Ministros adoptó el acuerdo por el que se formalizaba la creación del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo. Dicho Grupo de Trabajo Interministerial tenía como finalidad la elaboración, antes del 31 de diciembre de 2013, de propuestas de reforma normativa en materia de fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo, así como de aquellas cuestiones que incidieran, directa o indirectamente, en esta materia³. La composición de la comisión es, exclusivamente, pública y del Gobierno central (representantes de los distintos Ministerios sectoriales con com-

se incluyendo a las personas físicas. Además, los destinatarios sólo podían ser entidades de la Ley 49/2002 y se pretendía que alcanzara también a otras entidades. Igualmente, se proponía que alcanzara también a las prestaciones de servicios (como restauraciones de bienes) o aportaciones en especie.

² Entre otras medidas se proponía la creación de un Premio Nacional de Mecenazgo y la de un Observatorio del Mecenazgo.

³ Mientras tanto, en febrero de 2014 se dio a conocer el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español. En el citado informe las referencias al mecenazgo o a la Ley 49/2002 son testimoniales, proponiendo la eliminación de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

petencias directas o indirectas en este ámbito). Los agentes privados interesados en el sector o de otras administraciones no participaron del mismo⁴.

(v) El día 23 de diciembre de 2013 se emite «Informe relativo a las conclusiones del grupo de trabajo interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo». Dicho informe no es público, de la misma manera que no lo son dos informes de la AEAT a los que se hace mención a los efectos de estudiar el impacto recaudatorio de algunas medidas sobre los donativos⁵. Desde el punto de vista de la transparencia, una de las cuestiones que debería valorarse es si un informe como el presente debería seguir siendo o no interno, debido a la transcendencia de sus conclusiones y en tanto no parece que haya ninguna razón para que los distintos agentes jurídicos deban prescindir de un informe de modificación de una Ley que, al fin y al cabo, se ha financiado con fondos públicos⁶. La conclusión del informe fue *«que el actual régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos contenido en la Ley 49/2002 es de los más competitivos de los países de nuestro entorno por lo que no se considera necesaria su modificación»*.

(vi) La Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, y con efectos desde el 1 de enero de 2015, modifica la Ley 49/2002, limitándose a incremen-

⁴ El grupo, que actuó como órgano colegiado, estaba presidido a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y compuesto por representantes de otros nueve departamentos ministeriales (Ministerios de la Presidencia; Educación, Cultura y Deporte; Justicia; Interior; Sanidad; Servicios Sociales e Igualdad; Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente; Economía y Competitividad; Empleo y Seguridad Social, e Industria, Energía y Turismo, además de un representante de la Oficina Económica del Presidente del Gobierno). Aunque no forman parte del Grupo de Trabajo, se invitó a los representantes de las organizaciones más representativas en una de las reuniones del grupo y, además, se mantuvieron contactos con otras entidades.

⁵ El Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha elaborado dos informes, de fechas 21 de noviembre de 2013 y 2 de diciembre de 2013, sobre el impacto recaudatorio de algunas medidas sobre los donativos.

⁶ La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, se publicó en el BOE el día 10 de diciembre de 2013, antes de la finalización del Informe, y entró en vigor un año después. Sin embargo, en dicha norma consta expresamente en el artículo 7 (Información de relevancia jurídica) que las Administraciones Públicas, en el ámbito de sus competencias, publicarán «d) *Las memorias e informes que conformen los expedientes de elaboración de los textos normativos*». Aunque también se señala que no se admitirán las solicitudes de información (art. 18.1.b) «b) *Referidas a información que tenga carácter auxiliar o de apoyo como la contenida en notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas*». La cuestión a dilucidar está en la naturaleza del informe emitido el 23 de diciembre de 2013 del Grupo de Trabajo Interministerial y, a nuestro parecer, su naturaleza no puede limitarse a una nota o informe interno. Es el Consejo de Ministros quien de manera pública aprueba la creación de este grupo con una finalidad de propuestas de reforma normativa. No hay ninguna razón que parezca poder abogar por la no publicación de un informe con este contenido.

tar los tipos de deducción del mecenazgo. En concreto, en el IRPF, y dejando al margen el periodo transitorio, se incrementa el porcentaje de deducción del 25% hasta el 30% y se añaden dos medidas adicionales. Por un lado, en el caso de fidelización de donaciones, el porcentaje sube hasta el tipo del 35%. Y, además, y para los primeros 150 euros de donación, se establece una especie de franquicia, aumentando la deducción hasta un 75%. Esta última medida refleja en buena medida una de las ideas del Grupo de Trabajo Interministerial, como es la de *«potenciar con carácter masivo el régimen fundacional y de mecenazgo dentro de la sociedad civil»*. En el Impuesto sobre Sociedades, la deducción del 35% se mantiene. Sin embargo, al haber bajado el tipo general del Impuesto del 30% al 25%, el mantenimiento de la deducción en un tipo del 35% implica, realmente, un aumento indirecto de la deducción de 5 puntos. Además, también se ha establecido una medida de fidelización de donaciones, incrementándose el porcentaje hasta el 40%, medida que, a nuestro parecer, va a favorecer en gran medida a las donaciones a entidades no lucrativas vinculadas a las empresas.

3. LA REFORMA DE LA LEY DEL MECENAZGO

3.1. *El aumento de un 5% de deducción por fidelización*

Tanto en el IRPF como en el IS se ha establecido un incremento de porcentaje de deducción por fidelización. En concreto, con relación al IRPF, el artículo 19 de la Ley 49/2002 se modifica determinando que *«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior; en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior; el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento»*. Y para el caso del IS, se modifica el artículo 20 de la Ley 49/2002 y se establece que *«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior; en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior; el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento»*⁷.

⁷ En el Informe del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo una de las medidas que se analizó fue, precisamente, el incremento de una deducción adicional de 5 puntos por fidelización para los casos en que se mantenga la donación por un periodo continuado de 3 años. Se señala en el informe que en el *«supuesto*

Como puede verse, los requisitos son los siguientes: (i) El destinatario tiene que ser siempre el mismo. En el caso de fusión con otra entidad, y al producirse una sucesión, debe entenderse que sigue siendo el mismo destinatario la persona jurídica resultante. (ii) Se hace mención al concepto genérico de donativos, donaciones o aportaciones, lo que implica que se tomen en consideración tanto las dinerarias como las que puedan producirse en especie. (iii) Que, en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores, se hubieran realizado donativos. En este caso, por periodo impositivo habrá que entender el del donante y no el del donatario⁸. (iv) Por último, que el importe sea igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior. Como puede verse, no se toma como referencia el año inicial, sino el año anterior. Es decir, si en el año 20XX donó 100, en el año 20XX+1 donó 101, en el 20XX+2 debería donar, al menos, 101. Si en cualquiera de los dos años donara menos que la anterior, no se cumpliría el requisito y no cabría derecho a la deducción incrementada. En el ejercicio en que se incumpla, se iniciaría otro nuevo periodo de cómputo, debiendo esperar dos años más para poder acudir al incremento de deducción.

Por otro lado, y al hacer referencia a un horizonte temporal de tres años, la aplicación del importe incrementado exige que en el año en que se aplique la entidad no lucrativa esté acogida a la Ley 49/2002. Pero no se determina que lo haya debido estar durante los dos años anteriores. Es posible, de hecho, que en algún periodo la entidad no lucrativa incumpliera con los requisitos de la Ley 49/2002 pero no otros. A nuestro parecer, la norma no exige que durante los tres años la entidad deba estar acogida a la Ley 49/2002. Es suficiente conque lo esté en el ejercicio en que se dona.

Desde un punto de vista conceptual, el mecanismo empleado parece entrar en contradicción con la finalidad de la norma explicitada en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, donde se hace referencia a *estimular la fidelización*. En efecto, estimular la fidelización no es compatible con el he-

de que se aumente en 5 puntos adicionales la deducción por fidelización, el impacto recaudatorio estático se estima en 56 millones de euros y el impacto recaudatorio dinámico en 91 millones de euros. Teniendo en cuenta que se trata de una medida, en su caso, adicional al aumento generalizado de la deducción en 5 puntos, el impacto recaudatorio dinámico conjunto de ambas medidas ascendería a 214 millones. En todo caso, estas estimaciones dinámicas son conservadoras dado que no se puede prever con exactitud la reacción que presentarían los contribuyentes ante una medida concreta».

⁸ Hay que tener en consideración que la entidad no lucrativa puede tener un periodo impositivo no coincidente con el año natural o, incluso, un periodo impositivo corto por diversos motivos (inicio, cambio estatutario de periodo impositivo, fusión, etc.).

cho de que donar 1 euro menos en un ejercicio dé lugar a una penalización del 5% sobre el total. Es decir, si una persona física dona 10.001 euros en el año X, 10.001 en el año X+1 y 10.000 en el año X+2, el hecho de haber donado un 1 euro menos implica una pérdida fiscal de 500 euros. Se produce una suerte de *error de salto* tolerado por el legislador (art. 56.3 de la LGT). Por tanto, técnicamente no se quiere estimular la fidelización a una entidad, entendida por donaciones recurrentes con independencia de su importe (cada uno donará lo que pueda en cada periodo). Lo que se pretende incentivar es que el esfuerzo continuo sea, al menos, siempre el mismo. La anterior idea supone, a nuestro juicio, una cortapisa a la realización de donaciones más elevadas en periodos económicos en los que se tiene mayor disponibilidad. En estos casos, el obligado tributario sabe que el ser en un ejercicio más generoso porque tiene más fondos, tendrá efectos negativos para él en los dos siguientes⁹. Pero es que, además, el legislador exige un esfuerzo continuo igual cuando el límite del 10% de la base imponible puede hacer, en especial para las personas físicas, que no puedan acceder a la máxima deducción. Así, si en el año X y X+1 una persona física tiene una base liquidable de 100.000 euros y dona 10.000 euros, si en el año X+2 tuviera una base liquidable de 80.000 euros, se produce la paradoja que para poder optar al incentivo del 35% debe donar 10.000 cuando sólo se puede deducir 8.000.

La finalidad de la deducción por fidelización parece vincularse a una financiación estable de las entidades no lucrativas. Hay que tener en consideración que si una entidad no lucrativa se financia con donaciones, tendrá como inconveniente el hecho de que las donaciones fluctúan y no son una fuente fija de ingresos, lo que impide realizar planes a largo plazo generando ineficiencias. Vinculando una mayor deducción a la fidelización se puede promover una mayor eficiencia en las actividades de las entidades no lucrativas. Sin embargo, el anverso de la moneda presenta otros efectos. Por un lado, las entidades que van a poder optar por la fidelización van a ser las entidades que más

⁹ En el Informe del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo se afirmaba que «*en caso de adoptarse el incentivo a la fidelización en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, debería establecerse alguna cautela para evitar la periodificación de las donaciones en contra de una donación inmediata, o bien un incremento de la deducción que afectara solo a los excesos de donaciones sobre las realizadas en años previos. Asimismo, debería establecerse un límite máximo de importe al que procedería aplicar este incremento del incentivo fiscal*». El informe reconoce la idea de que un incentivo de mantenimiento impide las donaciones inmediatas.

puedan invertir en publicidad y en estructura para captar clientes, así como aquellas con más reputación¹⁰. Esto supone que las pequeñas entidades no lucrativas van a verse perjudicadas en beneficio de las que tengan capacidad de captación. Por otro lado, el criterio de los donantes puede verse desvinculado de la actividad real de la entidad no lucrativa, lo que le permitiría cambiar de donatario en función de su actividad real si el coste fuera el mismo. La penalización fiscal de cambiar de destinatario puede modificar en su decisión. Por último, esta medida es un incentivo para las fundaciones de empresa. Es un acicate a que las empresas que inviertan en Responsabilidad Social Empresarial lo hagan a través de su propia fundación, a los efectos de garantizarse siempre una deducción del 40% y evitar así el riesgo de tener que cambiar de destinatario.

3.2. *La deducción del 75% sobre los 150 primeros euros (micromecenazgo)*

En el ámbito del IRPF el artículo 19 de la Ley 49/2002 se ha modificado determinando que el porcentaje de deducción por los 150 primeros euros será del 75%. A partir de dicha cuantía, operan los tipos generales del 30% y el incrementado del 35% por fidelización¹¹. La finalidad de esta medida parece que se vincula a incentivar el micromecenazgo de manera general, con la intención de potenciar la financiación directa de las entidades no lucrativas y, por tanto, su autonomía financiera. De hecho, en el Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo se hace mención a que uno de los objetivos prioritarios del Grupo de Trabajo es *«potenciar con carácter masivo el régimen fundacional y de mecenazgo dentro de la sociedad civil»*.

Se trata de una medida que va a beneficiar de manera muy positiva a las entidades no lucrativas en tanto va a permitir una financiación estable con car-

¹⁰ De esta manera se produce la paradoja de que para poder captar más recursos van a tener que destinar fondos que debían aplicarse a fines para actividades de carácter publicitario.

¹¹ En el Informe del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo se señala que *«si al aumento generalizado de la deducción en 5 puntos se le añade la posibilidad de deducir en un 75% (en vez de en un 100%) los donativos inferiores a 150 euros realizados por las personas físicas, el impacto conjunto de ambas medidas, teniendo en cuenta el incremento adicional que se produciría en las pequeñas donaciones y los cambios de comportamiento por parte de los donantes, se estima, de modo conservador, en 423 millones de euros. Cabe resaltar de nuevo que se trata de una estimación muy conservadora y que el coste podría situarse alrededor de los 850 millones de euros»*.

go a donaciones, y, a su vez, evitar emplear el mecanismo de las subvenciones directas para financiar a algunas de estas entidades. Pero lo cierto es que esta medida va a beneficiar sobre todo a las grandes entidades no lucrativas que sean conocidas por el público en general y puedan hacer campañas genéricas de captación. Aquellas personas que les corresponda una deducción del 75% por donar una cantidad de hasta 150 euros (siendo su pérdida real de 37,5 euros) no parece que requerirán un análisis en detalle de las actividades de los destinatarios. El criterio fundamental que parece debe alumbrar su decisión será el de comodidad. Y ahí saldrán beneficiadas entidades como la Iglesia Católica, Cruz Roja Española, ONCE o Cáritas.

Sin embargo, y desde un punto de vista de Derecho financiero, la medida presenta dudas dogmáticas. En términos económicos, el mecenazgo es una transferencia indirecta de fondos públicos a una entidad no lucrativa elegida por el donante. Es, por decirlo en otros términos, una subvención indirecta. Fiscalmente, el incentivo fiscal supone una menor recaudación de tributos y un mayor gasto público. Ese gasto es un subsidio público a la entidad no lucrativa excluido de los controles públicos. De esta manera, si una persona física dona 150 euros a una entidad no lucrativa la situación final sería la siguiente:

- (i) El contribuyente paga 150 euros a la entidad no lucrativa.
- (ii) Como consecuencia de la deducción del 75% en la cuota, el contribuyente se va a deducir 112,5 euros en su IRPF. Es decir, el contribuyente pierde realmente 37,5 euros, en tanto el mecenazgo implica que el donante renuncia a su consumo o inversión en favor del consumo de los terceros beneficiarios.
- (iii) La entidad no lucrativa elegida por el donante recibe 150 euros, de los cuales 37,5 vienen del donante y 112,5 son una subvención indirecta de la Hacienda Pública.
- (iv) La entidad no lucrativa hará uso del dinero destinado a fines de interés general.

En términos financieros, cada contribuyente que donara 150 euros estaría dando una subvención indirecta de 112,5 a una entidad no lucrativa elegida por él y al margen de los controles públicos. Teniendo en consideración que la finalidad de la reforma es de incentivar de manera *masiva* el micromecenazgo, la cuestión que se debería valorar es si está justificado jurídicamente que cada persona pueda decidir a qué entidad van el 75% de los impuestos, es-

pecialmente cuando el total de la medida, según consta en el informe del Grupo de Trabajo, puede alcanzar los 850 millones de euros. Y sería especialmente cuestionable, si, además, esa finalidad de aumentar el micromecenazgo llevara aparejada medidas de reducción de subvenciones directas y realizadas con criterios técnicos y de necesidad.

3.3. *Problemas técnicos en la aplicación de la deducción incrementada del 35 por 100 en el IRPF*

A efectos de la deducción en el IRPF se determina que «*Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento*».

La cuestión que se plantea es qué sucede, tomando en consideración la deducción al 75% de los 100 primeros euros, cuando un donante persona física dona a dos entidades y en un caso tiene derecho al 30% y en otro al 35%. Es decir, imaginemos que un sujeto pasivo dona 150 a una entidad (A) que da derecho a una deducción del 30% y otros 150 a otra (B) que le beneficia hasta un 35%. En este caso, caben estas soluciones:

- (i) Entender la donación a (A) tiene derecho al 75% y la donación a (B) al 35%.
- (ii) Entender la donación a (B) tiene derecho al 75% y la donación a (A) al 30%.
- (iii) Aplicar un criterio proporcional. El 50% de la donación a (A) y (B) tiene derecho a la deducción al 75%, mientras que el 50% de (A) tiene derecho al 30% y el 50% de (B) tiene derecho al 35%.

El problema en términos económicos no es significativo, porque estamos valorando sólo un 5% sobre 150 euros (7,5 euros). Pero sí lo es desde el punto de vista de técnica legislativa. No es posible establecer un sistema de deducción sin determinar cómo opera. Un criterio que tome en consideración la equidad, parece que pasa por aceptar la opción (iii). Pero una interpretación coherente con la finalidad del sistema, incentivar la fidelidad, creemos que debe llevar a la opción (i).

3.4. *Entrada en vigor*

La Ley 27/2014, que es la que reforma la Ley 49/2002, determina en la normativa de entrada que la *«presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, salvo las Disposiciones finales cuarta a séptima, que entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el “Boletín Oficial del Estado” y serán de aplicación en los términos en ellas establecidos»*. La modificación de la Ley 49/2002 se hace, precisamente, por la disposición final quinta, señalándose en la misma que *«Con efectos desde el 1 de enero de 2015»* se modifica la Ley 49/2002 a los efectos del IRPF. Sin embargo, y para las entidades sometidas al IS, lo que se determina es que la modificación surtirá efectos *«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015»*. De esta manera, para las entidades que tengan ejercicio partido (que hará que concluya posteriormente al 1 de enero), la modificación de la Ley 49/2002 entrará en vigor posteriormente.

Más problemas plantea la entrada en vigor del requisito de la fidelización, en tanto no se ha cerrado legislativamente. La Ley exige para poder aplicar el tipo incentivado del 35% en el IRPF o del 40% en el IS que durante los *«dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior»*. Lo que se cuestiona es si a partir de 2015 puede aplicarse la deducción incrementada si en el 2013 y en 2014 se cumplen los requisitos, o bien el periodo inicial empieza a computar desde el ejercicio 2015. Dejando al margen que se trata de un defecto de técnica legislativa, entendemos que si la entrada en vigor de la norma es en el año 2015, eso implica que se puede aplicar el tipo incrementado desde el momento inicial si en 2013 y en 2014 donó a las anteriores entidades. Otra interpretación implicaría una suerte de *vacatio legis* de dos periodos impositivos.

3.5. *Modificaciones indirectas en la LIS 27/2014 que afectan al mecenazgo*

La deducción de las donaciones por mecenazgo en el ámbito de las personas jurídicas tiene como límite el 10 por 100 de la base imponible del periodo impositivo. Es un límite que no se ha modificado y al que posteriormente haremos mención. Sin embargo, algunas modificaciones de la LIS

27/2014 han afectado de manera indirecta al límite de la base imponible y, por tanto, al mecenazgo. En efecto, algunas de las medidas tributarias han supuesto pasar de deducciones en la cuota a deducciones en la base. En especial, es necesario hacer referencia al régimen de las entidades holding. Con el anterior Texto Refundido del IS, el régimen de los dividendos pasaba por integrar en la base imponible el dividendo percibido y, a su vez, deducir en cuota el 100% (si se tenía más del 5% y se hubiera tenido de manera ininterrumpida durante un año) o el 50%. Desde el punto de vista del mecenazgo, esto implicaba que la entidad tenía base imponible y la posibilidad de aplicar la deducción por mecenazgo en tanto había una magnitud sobre la que aplicar el límite del 10%. La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, ha modificado de manera significativa el tratamiento de las normas destinadas a evitar la doble imposición respecto de los dividendos y las rentas provenientes de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español¹². No se corrige la doble imposición mediante una deducción en la cuota, sino que determina directamente la exención de las rentas en el caso de que se tenga una participación significativa (5% o que el valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros) y que se mantenga de manera ininterrumpida durante un año (art. 21.1 de la LIS). En caso contrario, se tributa íntegramente. Desde el punto de vista del mecenazgo, esta modificación implica que las sociedades holding van a carecer de base imponible y, por tanto, va a implicar una limitación a las donaciones al operar el límite del 10% de la base imponible¹³.

¹² La reforma en la tributación de los dividendos y las plusvalías en el IS es una de las más relevantes en la nueva Ley 27/2014. La modificación responde al cuestionamiento por parte de la Comisión Europea del diferente trato fiscal de la anterior normativa a estas rentas, por lo que se ha hecho necesario la equiparación del tratamiento de las rentas internas e internacionales estableciendo un régimen uniforme para los dividendos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes basado en un régimen de exención.

¹³ Otra de las novedades que indirectamente afecta al mecenazgo es la reserva de capitalización (art. 25). Se trata de una medida que sustituye las anteriores deducciones en la cuota para la reinversión. La técnica impositiva es distinta, en tanto opera como una reducción en la base imponible que aplican las entidades que tributan al tipo general. El límite de la reducción será del 10% de la base imponible previa a esta reducción y la compensación de bases imponibles negativas. Desde el punto de vista del mecenazgo, esta medida supone una reducción en la base imponible de las entidades y, por tanto, una disminución del importe a los efectos de la aplicación del límite del 10% de la base imponible.

4. ANÁLISIS DEL RESTO DE MEDIDAS DEL INFORME DEL GRUPO DE TRABAJO INTERMINISTERIAL SOBRE FISCALIDAD DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS E INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

En el Informe del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo se analizan diversas propuestas para la modificación normativa en el ámbito del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales. Son medidas que afectan a varios ámbitos (incluido el IVA). En este trabajo sólo vamos a analizar las que afectan exclusivamente al mecenazgo y no a otro tipo de medidas.

4.1. *Eliminación del carácter automático de la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo*

Una de las medidas propuestas fue eliminar el carácter automático en el acceso de las fundaciones al régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro y, en consecuencia, a los beneficios fiscales que éste conlleva, exigiendo la previa acreditación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 por los protectorados durante dos ejercicios. El Grupo de Trabajo concluye que *«más que supeditar el acceso a dicho régimen a un posible control, se considera más oportuno mejorar la información censal de modo que las fundaciones deban aportar información adicional al inicio de sus actividades. Se acuerda estudiar mejoras del control del acceso y permanencia en el disfrute de los beneficios fiscales que la normativa establece para las entidades sin fines lucrativos»*.

Desde el punto de vista del mecenazgo, una de las cuestiones más discutibles es la vinculación del derecho del mecenas a las deducciones de la Ley 49/2002 a la situación de un tercero (la entidad acogida a la Ley 49/2002) cuyo régimen jurídico de privilegio no ha sido verificado por la Administración. En efecto, el régimen de la Ley 49/2002 es un régimen de comunicación, donde la AEAT no realiza ninguna comprobación adicional. Esto implica que muchas entidades crean que cumplen con los requisitos de la Ley 49/2002 cuando realmente no lo hacen. Su conducta puede, incluso, ser dolosa, pues de forma consciente saben que han incumplido algunos de los requisitos que le impiden gozar del régimen de privilegio. En los tributos que afecta a la propia entidad (IS, ITP, Tributos Locales) deberán responder de forma personal ante la Administración. Sin embargo, en el caso de las donaciones, el perjudi-

cado es un tercero que tendrá que reembolsar las deducciones indebidamente realizadas más, al menos, los intereses de demora. En este sentido, la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013), dictada en Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, determina que *«en aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella»*¹⁴.

A nuestro parecer, esta situación no es sostenible. Si el donante no ha participado ni conocía que la entidad no lucrativa no cumplía con los requisitos para estar acogida a la Ley 49/2002, no puede responder de la pérdida fiscal que supone que la donación no sea deducible. Es necesario dar una respuesta legislativa en este punto. El Grupo de Trabajo entiende que no debía exigirse un previo control previo, y centrarse en medidas de control de acceso y permanencia. Esta solución creemos que atenta contra la seguridad jurí-

¹⁴ En la Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013), dictada en Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el TEAC ha conocido de una entidad que no había optado al régimen de privilegio de la Ley 49/2002 pero que había emitido un certificado indicando que sí lo había hecho y que tenía derecho a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades. El TEAR de Galicia dio la razón al contribuyente y determinó que *«entendemos que condicionar los incentivos al mecenazgo al hecho de que la entidad donataria ejerce o no determinada opción, circunstancia que ignora el donante, no parece que pueda acogerse al espíritu de la norma»*. El contribuyente había alegado que *«esta cuestión origina una gran inseguridad jurídica en la entidad donante ya que la deducción por donativos quedaría vinculada a las actividades que lleve a cabo la entidad sin ánimo de lucro, régimen que en cualquier momento puede resultar inaplicable, durante todo el periodo de prescripción. Si se atiende a la finalidad de la norma que pretende favorecer el mecenazgo, ello se vería imposibilitado en el caso en que la vida de la deducción por donativos se vinculara a la actividad y vicisitudes de la entidad donataria sobre la cual el donante no tiene capacidad de decisión»*. El Director General de Tributos recurrió y el TEAC anula la resolución del TEAR. Sostiene que *«el donante deberá acreditar mediante una certificación que expide la entidad donataria, entre otras cuestiones, la efectividad de esta donación o aportación, su carácter irrevocable, su destino y mención expresa de que la entidad donataria se encuentra entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, mención ésta que no consiste en la mera posibilidad de que le pueda resultar teóricamente aplicable un régimen fiscal especial, singularmente privilegiado frente a las normas generales de tributación, sino en el acogimiento al régimen especial en el plazo y forma determinados reglamentariamente... No obstante, para aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella»*.

dica que debe tener el donante y el legislador debería haber abordado alguna medida a este respecto. Dejar en manos de acciones civiles de responsabilidad el resarcimiento del daño causado no respeta la seguridad jurídica que el sistema exige¹⁵.

4.2. *Priorización de las actividades con una función social*

En el Grupo de Trabajo también se discutió la posibilidad de otorgar prioridad en materia de incentivos fiscales a las actividades que presenten una función social por encima de otro tipo de actividades. Con relación a esta medida, el Grupo entiende que *«podría tenerse en consideración, dadas las limitaciones impuestas por el restrictivo marco presupuestario actual, la oportunidad de priorizar determinadas actividades que favorezcan a las personas con menos recursos»*. Parece que la medida, aunque no se diga de manera explícita, se centra en el mecenazgo, lo que pasaría por incrementar los tipos de deducción para entidades que tuvieran ciertos tipos de fines sociales. De esta manera, el legislador lo que haría sería orientar, mediante mayores ventajas fiscales, las donaciones a un tipo de entidades y actividades frente a otras.

Jurídicamente cabe plantearse si está o no justificado que el legislador, dentro de los fines de interés general que deben perseguir las entidades no lucrativas, pueda discriminar en favor de algunas actividades concretas. De hecho, en varias Comunidades autónomas se han aprobado normas del mecenazgo vinculadas a actividades culturales, como ha sucedido en la Comunidad Foral de Navarra (Ley Foral 8/2014) y la Comunidad de Valencia (Ley 9/2014), concediéndoles un mejor trato que al resto de aportaciones. Ciertamente, es posible establecer ciertas prioridades siempre que exista una ponde-

¹⁵ Las soluciones son varias, pero el efecto final debe ser, a mi parecer, que la deducción indebidamente realizada por el contribuyente debe ser soportada por la entidad no lucrativa incumplidora. Es decir, si una persona dona 100 unidades y se dedujo 30, la reintegración de las 30 unidades no puede ser soportada por el contribuyente sino por la entidad no lucrativa, que, además, debería responder de forma autónoma por un tipo infractor *ad hoc*. Y entendemos que el sistema tiene que ser directo. Es decir, la AEAT debe exigir de forma directa el dinero indebidamente deducido a la entidad no lucrativa, para que, en su caso, pueda ejercer su derecho a la defensa si entiende que sí cumplía los requisitos. El sistema indirecto, por el cual la AEAT actuaría contra el contribuyente y se le reconocería legalmente un derecho a recuperar civilmente los fondos supondría una carga indirecta para el donante (que no tiene las potestades declarativas y ejecutivas de la Administración) y, además, tendría el inconveniente de que el contribuyente debería recurrir de forma autónoma si entendiera que tenía derecho a la deducción.

ración adecuada de bienes jurídicos y exista especial justificación. Pero cuando nos encontramos ante fines que meritan igual tutela constitucional y no existe ninguna razón temporal, estructural o de especial relevancia que haga necesario priorizar, discriminar a favor de ciertas actividades parece una opción cuestionable.

4.3. *Incentivos a grandes donaciones*

Otra de las medidas que se ha planteado es la eliminación de todo impacto fiscal para el donante por grandes aportaciones a la dotación fundacional a través de una medida transitoria, durante 3 años, consistente en una deducción para el donante que no estuviera sujeta límite alguno. El Grupo de Trabajo afirma que «*este incentivo a grandes donaciones no se considera oportuno ni acorde con uno de los objetivos prioritarios del Grupo de Trabajo de potenciar con carácter masivo el régimen fundacional y de mecenazgo dentro de la sociedad civil*».

Esta medida plantea dos cuestiones diferentes. La primera es la razón por la que el Grupo de Trabajo no la valora. Y es que entiende que el fundamento de la reforma tiene que ser el carácter *masivo* del mecenazgo. Sin embargo, esa *ratio legis* nos parece cuestionable. La razón del mecenazgo debe vincularse a las actividades de interés general que realizan las entidades no lucrativas y que el legislador decide financiar mediante incentivos fiscales (subvenciones indirectas a través de deducciones en la cuota). Y si diéramos por válido ese fundamento de las normas de mecenazgo, evitar los beneficios fiscales de las grandes donaciones no tiene razón de ser. Es más, incentivar el régimen masivo del mecenazgo no debe impedir que se beneficien de los regímenes de privilegio los grandes mecenas bajo ciertos requisitos, pues no son principios excluyentes.

La segunda de las consideraciones afecta a la medida concreta. Lo que se plantea aquí es que las grandes aportaciones a la dotación fundacional no estuvieran sujetas a límites (entendemos que se refiere al del 10% de la base imponible). Creemos que el destino concreto de los fondos debe ser ajeno a la medida fiscal del mecenazgo. Debe ser indiferente que se afecte a la dotación, a fines o se considere una donación del propio ejercicio. El único criterio debe ser que se emplee en los fines de la fundación. La cuestión que debe abordarse con relación a las grandes donaciones es el límite del 10% de la base imponible y el hecho de poder deducírselo en periodos posteriores.

4.4. Incremento de los límites en la base de deducción

Una de las cuestiones fundamentales que había que abordar en la reforma del mecenazgo es la de los límites de la base imponible. El Grupo de Trabajo estudia un incremento de los vigentes límites a la base de deducción por donativos, donaciones y aportaciones, la cual actualmente no puede exceder del 10% de la base liquidable en el IRPF y del 10% de la base imponible del periodo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la operativa no es la misma en el IS que en el IRPF. En el caso del impuesto que grava a las personas jurídicas, *«las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos»*. En el caso del IRPF, esta posibilidad no existe.

El Grupo de Trabajo afirma que *«la medida no se considera necesaria pues el actual límite a la base de la deducción en el IRPF del 10% de la base liquidable no tiene prácticamente efecto en la actualidad, al ser muy reducido el número de contribuyentes que superan dicho límite. Según las estimaciones de la AETA, la elevación del límite a la base de la deducción al 15% de la base liquidable en el IRPF tendría un impacto marginal y en algunos casos regresivos»*. A nuestro juicio, el razonamiento del Grupo de Trabajo presenta un problema dialéctico. Su punto de partida es que cómo pocos contribuyentes aplican el límite del 10% es una norma que no tiene efecto sobre el mecenazgo. Sin embargo, creemos que es una premisa errónea. Cabría interpretar que es precisamente la existencia de ese límite la razón por la que las personas físicas o entidades no donen más. Si se entiende que los donantes actúan de una manera económicamente eficiente, aprovechando fiscalmente el máximo de la donación, el criterio para donar va a estar limitado por el beneficio fiscal máximo a obtener. Es decir, la imposición de límites hará que los donantes acomoden sus donaciones para obtener el máximo beneficio fiscal, de tal manera que no donen cada año lo que les gustaría, sino en función de cómo optimizar su situación tributaria.

Pero, al margen de lo anterior, cabe preguntarse cuál es la razón de ser del 10%. Técnicamente, existen dos fundamentos. Por un lado, si se consideran las deducciones por mecenazgo como una transferencia de fondos del Estado indirectos a una entidad no lucrativa, el límite puede servir como una restricción a la cantidad de fondos públicos que se puede adjudicar de manera directa por los contribuyentes. La segunda razón es que se entienda que los donativos no pueden hacer que una persona no pague impuestos (tributación mínima), debiendo pagar al menos una determinada cantidad. En

cualquier caso, el límite del 10% de la base liquidable en el IRPF y de la base imponible en el IS nos parece escaso en tanto vincula las donaciones a la renta generada en cada periodo impositivo e impide donar con renta ahorrada. Si un obligado tributario quiere hacer una donación significativa en un ejercicio (sea en bienes o en dinero) con renta ahorrada, el hecho de tomar como criterio de referencia la renta generada en dicho ejercicio penaliza de manera no justificada al mecenazgo. Y es lo que sucede en el caso donaciones culturales o, por ejemplo, en el caso de la constitución de fundaciones y la dotación inicial.

4.4.1. *Problemas derivados del límite del 10% de la base imponible en la constitución de fundaciones en el IRPF*

Uno de los efectos no deseados del límite del 10% de la base imponible se vincula a dotación en la constitución de fundaciones de ámbito nacional, que alcanza a un mínimo de 30.000 euros. Dicha dotación tiene la consideración fiscal de donación y, por tanto, permite acceder al mecenazgo si la entidad se acoge a la Ley 49/2002. Esto implica que el coste fiscal de constituir una fundación se reduzca en un 30% para las personas físicas y 35% para las jurídicas. Sin embargo, en el caso de las personas físicas, el desembolso inicial de la dotación de 30.000 euros implicaría, si quiere poder llegar a la deducción, que su base liquidable deba ser de 300.000 euros. Jurídicamente, la normativa permite hacer una dotación inicial del 25% y durante los siguientes 5 años debe completarse la misma¹⁶. De esta manera, las personas físicas podrían, con el objeto de optimizar su coste fiscal, aportar de manera sucesiva a la dotación. Sin embargo, lo cierto es que la práctica administrativa está impidiendo esta forma de actuar. En el ámbito nacional, algún protectorado ha instaurado una determinada práctica administrativa en la que no se reconoce el automatismo en el desembolso inicial del 25% para permitir el registro. En concreto, se afirma que si solo desembolsan los 7.500 euros «no se infiere que los rendimientos obtenidos de la dotación inicialmente desembolsada permitan garantizar el cumplimiento de las fines establecidos por el fundador. No obs-

¹⁶ El artículo 12 de la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, determina que «si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del 25 por 100, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación».

tante, teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley de Fundaciones, al objeto de disponer de suficientes elementos de juicio que permitan el ejercicio de las funciones atribuidas al Protectorado de fundaciones, se solicita que se aporte el primer programa de actuación, junto con un estudio económica que acredite la viabilidad de la fundación utilizando exclusivamente dichos recursos. Todo ello sin perjuicio de que en los documentos señalados se detallen las previsiones de ingresos que garanticen el cumplimiento de los fines fundacionales... En cuanto al estudio económico que acredite la viabilidad de la fundación, este deberá ser elaborado por experto independiente».

Dejando al margen de que se trata de una práctica administrativa de dudosa legalidad, y que el presupuesto de partida (que los rendimientos obtenidos de la dotación inicialmente desembolsada permitan garantizar el cumplimiento de los fines) parece inasumible en el actual sistema financiero, en tanto la diferencia de rendimiento que producen 7.500 euros y 30.000 es despreciable¹⁷, lo cierto es que se trata de una práctica con evidentes efectos fiscales y que, por tanto, afecta a las decisiones de los obligados tributarios. Si se quiere obtener un beneficio tributario, sería mejor la constitución de la fundación a través de una sociedad mercantil, en tanto las cuotas no aplicadas por falta de base se pueden llevar a años sucesivos. Desde este punto de vista, entendemos que no puede ser tolerable que los protectorados incidan en las decisiones tributarias de los contribuyentes mediante prácticas administrativas, creando desigualdades tributarias no justificadas.

4.5. Diferimiento a ejercicios posteriores del IRPF de las cantidades que no hayan podido aplicarse por el límite del 10% de la base imponible

Otras de las medidas que se analizó por el Grupo de Trabajo en el IRPF es que las cantidades que no hayan podido aplicarse en un periodo impositivo pudieran emplearse en los periodos siguientes, dado que actualmente las cantidades no deducidas en IRPF se pierden y en el Impuesto sobre Sociedades

¹⁷ Tomando un tipo de interés del dinero de, por ejemplo, un 4% (que en 2015 no lo ofrece ninguna entidad financiera) la rentabilidad anual de 30.000 euros sería de 1.200 euros mientras que la de 7.500 alcanza a los 300 euros. Es una diferencia de 900 euros anuales durante un máximo de 5 años (4.500 euros). En el otro lado de la balanza, está el no permitir una deducción al 35% sobre un importe de 30.000 euros (10.500 euros) y, además, los intereses legales que produce esa cantidad para el obligado tributario. Además, habría que añadir el coste del informe del experto independiente.

se pueden imputar a los 10 periodos impositivos siguientes. En este caso se dice en el informe que *«en el IRPF no cabe la posibilidad de trasladar a ejercicios posteriores ninguna de las deducciones, a excepción obviamente de las deducciones relativas a actividades económicas que siguen la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la propuesta no cuadra con la técnica normativa del impuesto. Además, la medida presentaría problemas de gestión del IRPF debido a la necesidad de recopilar información sobre créditos pendientes de aplicar; lo que dificultaría procedimientos masivos de gestión como la campaña de renta o la campaña de borrador. Según las estimaciones de la AEAT, la posibilidad de aplicarse en años posteriores los importes no aplicados en un año, en caso de aumento generalizado de la deducción en 5 puntos y deducción del 75% para donaciones de personas físicas inferiores a 150 euros, tendría un impacto adicional de 45 millones de euros»*.

Como puede verse, la razón que se aduce para no permitir que las donaciones que no puedan gozar del mecenazgo por falta de base se lleven a otros ejercicios es, exclusivamente, de practicabilidad administrativa. En concreto, porque el *«no cuadra con la técnica normativa del impuesto»* y porque *«presentaría problemas de gestión del IRPF debido a la necesidad de recopilar información sobre créditos pendientes de aplicar»*. Ciertamente, las exigencias de la practicabilidad administrativa son especialmente importantes en aquellas disposiciones susceptibles de aplicación en masa. Pero también es cierto que estas medidas no sostienen la legalidad de cualquier opción legislativa. Las medidas de practicabilidad y simplificación deben ser idóneas para conseguir el fin perseguido, deben suponer una lesión mínima al derecho de la capacidad económica y deben ponderarse de manera adecuada los bienes jurídicos¹⁸. Pues bien, creemos que no existe una razón válida para permitir que un donante persona jurídica pueda deducirse en los ejercicios posteriores las donaciones realizadas por superar el límite del 10% y no lo pueda hacer una persona física. Decir que no se permite la diferir la deducción porque no cuadra *«con la técnica del impuesto»* creemos que carece de justificación. La LIRPF no parece tener ninguna técnica concreta que deba impedir ninguna medida. En la misma hay exenciones, deducciones, compensaciones, reduc-

¹⁸ Como señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el principio de proporcionalidad exige que las medidas adoptadas por los Estados sean adecuadas (las que conlleven un menor sacrificio, no excediendo de lo estrictamente necesario), necesarias (inexistencia de otro medio menos lesivo que el cuestionado para lograr el fin) y proporcionales en sentido estricto (que la medida sea tolerable por el ordenamiento, de tal manera que valorando todos los intereses en juego, resulte más beneficiosa que dañina).

ciones, bases generales y del ahorro, etc. que hace que casi cualquier cosa quepa en la mecánica del impuesto¹⁹. Y lo mismo cabe decir con relación a los problemas de gestión del IRPF debido a la necesidad de recopilar información sobre créditos pendientes de aplicar. En el IRPF, como no puede ser de otra manera para respetar la capacidad económica, hay diversas normas que llevan cuantías no aplicadas de un ejercicio a otro. Por ejemplo, los intereses y gastos de conservación y reparación no aplicados a los arrendamientos (art. 23 de la LIRPF); la compensación de bases negativas (arts. 48, 49 y 50), planes de pensiones (art. 52), etc. A lo anterior, sería necesario añadir que la dificultad del tributo y de algunas de sus normas deben generar problemas de gestión que, cuanto menos, son iguales a los que se plantearían en este supuesto²⁰.

En definitiva, creemos que jurídicamente no existe justificación que permita discriminar a los contribuyentes del IRPF frente a los del IS, impidiendo a aquéllos a llevar a años posteriores las donaciones no deducidas por insuficiencia de cuota. Es más, creemos que el límite del 10% unido a esta limitación temporal es de especial gravedad porque lo que hace es configurar el régimen del mecenazgo de las personas físicas como un mecenazgo de mínimos, donde las donaciones de importancia van a ser expulsadas del sistema de incentivos. Sólo se permiten las donaciones con renta generada en el periodo impositivo y con un límite del 10%. De esta manera, si una persona física quisiera hacer una donación significativa, lo que deberá hacer para obtener el máximo beneficio fiscal será trocear la donación, con el consiguiente riesgo de que en el futuro pueda/quiera no seguir con ella. Y en el caso de bienes, las personas físicas deberán optar por la cesión de uso (en el caso de inmuebles un precario o comodato), con la única finalidad de optimizar su régimen fiscal. Además, en el caso de donantes personas físicas que controlen sociedades, el régimen tributario va a hacer que sea más eficiente transferir los fondos a través de las personas jurídicas.

¹⁹ La técnica normativa del impuesto no ha sido impedimento para la creación de una nueva deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad (art. 81bis) en el IRPF. Se trata de una técnica desgravatoria que se ha instrumentado mediante una deducción en cuota (frente al mínimo vital que opera en base), que se puede pedir de forma anticipada y donde, además, se puede ceder el derecho a otro contribuyente que ten derecho a su aplicación.

²⁰ Por ejemplo, no parece fácil *gestionar* el régimen del artículo 95bis de la LIRPF de ganancias patrimoniales por cambio de residencia, o del artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes referente a la opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

4.6. *Consideración de las donaciones de servicios como generadoras del derecho a deducción*

Otra de las cuestiones que se planteó en el Grupo de Trabajo es lo que afecta a las prestaciones de servicios gratuitas. Se proponía que las prestaciones de servicios a título gratuito fueran generadoras del derecho a la deducción. En el informe se advierte que *«esta medida se considera inasumible por dificultades insalvables en el control de la deducción, pudiendo conllevar un elevadísimo coste»*. Como puede advertirse, el análisis que se hace no es de carácter técnico, sino que se limita a razones de practicabilidad administrativa y a la pérdida de recursos. Es cierto que podría haber razones de control en la deducción, especialmente en lo que es la declaración y valoración de los servicios²¹. Aunque, como veremos posteriormente, es un fundamento insuficiente. La razón de no permitir la deducción por mecenazgo en el ámbito de las personas físicas debería radicar en evitar una doble deducción; por un lado, el hecho de que el servicio gratuito no tribute y, por otro, deducirse por ese mismo servicio en la cuota. Así, por ejemplo, si un médico que ganara 10.000 euros al mes (por trabajar 30 días), y donara 1.000 euros (3 días), en dicho caso integraría en su renta 10.000 euros y se deduciría 1.000 euros en cuota, por lo que el efecto sería que tributaría por 9.000 euros. De la misma manera, si trabajara sólo 27 días y los 3 restantes realizara voluntariado, el efecto fiscal sería parecido, en tanto sólo tributaría por 9.000 euros que son los que efectivamente ha ganado. Si se permitiera a las personas físicas deducir por mecenazgo por servicios sin integrar los recursos en su renta, el efecto final sería que la Administración pública estaría pagando hasta un 35% al mecenas por sus servicios.

Lo anterior no es óbice para señalar que el Grupo de Trabajo ha hecho un enfoque reduccionista de la deducción por los servicios. Y precisamente ese enfoque sesgado hace que sea, a nuestro parecer, incorrecto.

(i) Cuando nos encontramos ante personas físicas profesionales o empresarios que hacen servicios gratuitos en el ámbito de su actividad, el art. 28.4 de la LIRPF determina que *«se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contra-*

²¹ En el caso de los servicios parece complejo determinar el número de horas donadas y el valor de las mismas, porque los individuos tienden a exagerar las cantidades y las entidades no lucrativas no tienen ningún incentivo en corregir la valoración.

prestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último». La norma fiscal ha establecido una norma de calificación que obliga a los empresarios y profesionales a reconocer un ingreso por el valor de la prestación de servicios gratuitos. Es decir, en el caso del médico que realizara actividades económicas e hiciera servicios gratuitos para una fundación, el sistema obliga a integrar en su renta el valor de mercado del servicio y, además, no permite la deducción por mecenazgo. En este caso, no es posible afirmar que *«se considera inasumible por dificultades insalvables en el control de la deducción, pudiendo conllevar un elevadísimo coste»*. Parece que no hay problemas de control a los efectos de hacer tributar por servicios gratuitos y el supuesto coste se vería mitigado al integrarse el servicio en la renta del prestador. Esta norma creemos que es injustificable en el sistema jurídico cuando se trata de servicios prestados a entidades no lucrativas. Carece de justificación en sí misma y los efectos perniciosos que produce para el mecenazgos son desproporcionados.

(ii) En el caso de voluntarios al margen de su actividad profesional o empresarial, el enfoque creemos que es otro distinto. En este caso, no sería necesario integrar en su renta cuantía alguna, en tanto, la actividad se podría calificar como rendimiento del trabajo y en este tipo de renta el artículo 6.5 determina que *«se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo...»*. Y el hecho de el destinatario sea una entidad no lucrativa debe ser un hecho suficiente para desvirtuar la presunción²². Pues bien, en este caso, cuando una persona no integra en su renta el importe derivado del servicio, no parece tener justificación una deducción por mecenazgo por los servicios prestados. Ahora bien, es necesario distinguir entre que el voluntario pueda tener beneficios fiscales por su trabajo del tratamiento tributario de los gastos en que incurrir los voluntarios. En ese caso, con relación a los costes efectivos en que incurra el voluntario para prestar dicho servicio, y siempre que no sean reembolsados por la entidad no lucrativa, sí debería reconocerse el derecho al mecenazgo pues, en última instancia, es equiparable a un ahorro real de costes de

²² El problema jurídico estaría en el caso de operaciones vinculadas. Cuando el voluntario o el prestador sea una persona vinculada a los patronos, y llevando la situación al extremo, la Administración podría entender que nos encontramos ante una operación vinculada y valorar por mercado. Es más, técnicamente, parece que esta debería ser la solución, salvo en lo que afecta al trabajo de los patronos, que es *gratuito* por Ley.

la entidad no lucrativa. Y esta medida, ni tendrá un coste fiscal elevado, ni debería ser tan compleja de controlar²³.

(ii) El Grupo de Trabajo ha obviado de su análisis las prestaciones de servicios de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Las entidades jurídicas, fundamentalmente con base en la Responsabilidad Social Corporativa, prestan servicios gratuitos a entidades acogidas a la Ley. Es el denominado voluntariado corporativo, por el que las empresas ponen a disposición de las entidades no lucrativas a sus empleados u otros recursos, dentro de su horario laboral, para que se beneficien de sus conocimientos y trabajo. En estos casos la prestación de tales servicios gratuitos no está incentivada fiscalmente pues no está contemplada expresamente como ocurre con la donación de bienes o derechos (pueden verse las Contestaciones de la DGT de 15 de julio de 2005 y de 28 de junio de 2007, consultas núm. V1481-05 y V1403-07). A la ausencia de beneficios fiscales se añadía que el coste en el que incurren para prestar esos servicios no es un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades al tratarse de liberalidades (art. 15 de la LIS). Por tanto, el régimen final para las empresas es desincentivador. No sólo no tienen derecho al mecenazgo, sino que, además, no pueden deducirse los costes por los servicios prestados. De hecho, en el País Vasco y Navarra sí se ha previsto un incentivo para la donación del trabajo gratuito realizado para las entidades no lucrativas, es decir, para las *prestaciones gratuitas de servicios*. La base de la deducción será el coste de la prestación, incluida en su caso, la amortización de bienes cedidos. Por tanto, no parece que sea justificable no afrontar el mecenazgo de servicios en las personas jurídicas porque «*se considera inasumible por dificultades insalvables en el control de la deducción, pudiendo conllevar un elevadísimo coste*». Parece ser que otros territorios esos problemas se pueden superar.

4.7. *Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (patrocinio)*

Una de las figuras más controvertidas de la normativa sobre el mecenazgo son los denominados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25). Con relación a esta medida se propuso equiparar

²³ La DGT ha señalado que las compensaciones que se dan a los voluntarios tienen la naturaleza de renta sujeta a tributación. Puede verse la Contestación de la DGT de 14 de mayo de 2014 (consulta núm. V1297-14) y la de 17 de marzo de 2010 (consulta núm. V0532-10).

el régimen fiscal del patrocinio (que supone la consideración como gasto deducible de la ayuda económica satisfecha) al de las donaciones puras y simples, que se benefician de las deducciones previstas en la Ley 49/2002. Además, se planteó que los contribuyentes del IRPF que no realicen actividades económicas puedan acogerse a esta figura del patrocinio. El Grupo de Trabajo entiende que *«en cuanto a equiparar el régimen fiscal del patrocinio con el régimen fiscal del donativo, se considera conveniente desechar la propuesta dado que se trata de dos cuestiones diferentes cuyo tratamiento diferenciado se encuentra pues justificado. En este sentido, debe destacarse que detrás de una donación no existe contraprestación alguna mientras que en los supuestos de patrocinio se busca una labor comercial de la que se desprende que las cantidades aportadas tienen la consideración de gasto deducible. En cuanto a que los contribuyentes del IRPF que no realicen actividades económicas pudieran acogerse a la figura del patrocinio, se entiende necesario vincular el patrocinio con la actividad económica, considerando más conveniente para el caso de personas físicas que no realizan actividades económicas la deducción que contempla la Ley 49/2002 por la donación que se realice, combinada con las posibles medidas no tributarias de reconocimiento público que puedan establecerse. Cuestión diferente es por tanto que pueda arbitrarse alguna medida para el reconocimiento social del donante, siendo ésta una cuestión de naturaleza no tributaria»*.

De la redacción del informe, si es que lo hemos comprendido, parece que el Grupo de Trabajo se había planteado que el régimen del Impuesto sobre Sociedades fuera el mismo para las donaciones y el patrocinio. Una donación pura y simple da derecho a una deducción en la cuota del 35%, con el límite del 10% de la base imponible, y no considera el gasto deducible. En el patrocinio el gasto se deduce al tipo de gravamen (en la actualidad un 25%) sin límites y no hay deducciones en la cuota. El efecto final es que el donativo puro y simple tiene un beneficio adicional de 10% frente al patrocinio. Pero, desde el punto de vista empresarial, no es lo mismo donar de manera pura y simple que patrocinar, en tanto en el segundo caso se tiene un retorno y no en el primero. Por tanto, equiparar el régimen de la donación y el de contrato de patrocinio en el Impuesto sobre Sociedades carece de fundamento. Otra cuestión es que se planteara una deducción adicional para el patrocinio prestado por entidades no lucrativas, con el objeto de que el ahorro fiscal fuera el mismo. En ese caso, lo que habría que analizar es la oportunidad de que el patrocinio tuviera un régimen de privilegio frente a otros gastos, lo puede plantear diversos problemas.

El verdadero problema que se debería haber abordado es la regulación de los convenios de colaboración, debido a su contorno jurídico difuso y poco jus-

tificado. Su tratamiento tributario es el de considerar que es un gasto deducible en el IS (y no como deducción en la cuota) y, donde el mecenas aporta fondos a una entidad no lucrativa acogida a la Ley 49/2002 y recibe cierto reconocimiento mediante la difusión de su participación, lo que hace que sea posible incardinarse dentro de la Responsabilidad Social Empresarial. Nos encontramos ante una de las figuras más problemáticas de la Ley. Empezando por su difícil legalidad a efectos del IVA, donde no se sujeta una operación a este tributo por el mero hecho de que el destinatario sea una entidad sin ánimo de lucro acogida a la Ley 49/2002 –lo que atenta contra la doctrina del Tribunal de Luxemburgo fundamentada en el principio de neutralidad que impide un tratamiento desigual en función del destinatario–, pasando por su difícil naturaleza que hace que los contornos con el contrato de patrocinio sean difusos, y terminado con los problemas aplicativos del régimen cuando la entidad no lucrativa no sólo ofrece difusión sino algo más (como derecho de acceso gratuito, cesión de espacios, etc.). Es, precisamente, el régimen de los convenios de colaboración el que se debería haber abordado en la reforma del mecenazgo.

4.8. *Reconocimiento público de la condición de mecenas*

La última de las medidas que valoró el Grupo de Trabajo fue la de otorgar un mayor reconocimiento público al mecenas o benefactor a través de medidas como, entre otras, exenciones y reducciones en tasas o precios públicos²⁴. Con relación a esta medida, el Grupo concluye que «en el caso de las

²⁴ Hay otra medida adicional con relación a los acontecimientos de excepcional interés público y que nosotros no analizamos porque entendemos que no entra dentro del mecenazgo. En el Informe se señala que: «Se propone establecer un mayor control en el régimen previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002 relativo a los acontecimientos de excepcional interés público. Resulta necesario, de una parte, delimitar las cantidades que pueden ser destinadas a una actividad de excepcional interés público concreta y, de otra, establecer un riguroso control en la aplicación de dichos ingresos a cada uno de los programas que pueda promocionarse en el seno del acontecimiento. Para ello, se propone un doble control:

– Un control previo, consistente en la presentación por parte de los promotores del acontecimiento de una Memoria económica-financiera que recoja los costes previstos para la realización de las actividades en que consista el desarrollo del evento. Dicha Memoria podrá ser controlada por un Consorcio único creado en el seno de la Administración a tal efecto y que será el competente para valorar la suficiencia y adecuación del contenido de la Memoria a las actividades planeadas para el desarrollo del acontecimiento.

– Un control concomitante que se produciría una vez aprobado el acontecimiento. Éste consistiría en la emisión de certificaciones positivas que permita realizar un seguimiento de la aplicación de las donaciones realizadas y su adecuación al fin para el que fueron concedidas, así como la aplicación del límite máximo de inversión que fuese reconocido en la Memoria, esto es, que el donativo se encuentra dentro de los límites cuantitativos que señala la Memoria, confiriendo también de este modo seguridad jurídica a la entidad

donaciones puras y simples efectuadas por los mecenas, no cabe recibir contraprestación por ellas en los términos señalados en la normativa y en su interpretación. El mecenas o benefactor ya va a tener un reconocimiento presupuestario por las donaciones, donativos y aportaciones que efectúe, mediante los beneficios fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En cuanto a posibles medidas de carácter reputacional, las mismas podrían ser desarrolladas en el ámbito del Grupo de Trabajo que estudia la modificación de la ley sustantiva de las entidades sin ánimo de lucro». El reconocimiento del mecenazgo tal y como se plantea por el Grupo de Trabajo parece que no se vincula al que le otorga la propia entidad que recibe los fondos, sino de terceras partes y, en concreto, de la Administración. Ciertamente, la obtención de ventajas fiscales adicionales parece que no tiene razón de ser. Pero sí es cierto que reconocer la generosidad en beneficio de la colectividad es algo razonable. Y el problema de ese reconocimiento en el ámbito tributario es que se pueda confundir con un servicio de publicidad y, como tal, como una contraprestación. La construcción de una reputación positiva por parte de un mecenas va a tener como efecto colateral una mejora en su posición en el mercado.

5. LA NO-REFORMA DEL MECENAZGO; EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS BENEFICIARIOS Y LA CONSIDERACIÓN DE LAS DENOMINADAS DONACIONES MIXTAS O CON CAUSA DOBLE

El informe del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo ha analizado varias de las cuestiones que la reforma del mecenazgo debería haber afrontado y su valoración ha sido negativa. Como hemos señalado anteriormente, su conclusión es que *«el actual régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos contenido en la Ley 49/2002 es de los más competitivos de los países de nuestro entorno por lo que no se considera necesaria su modificación»*. De hecho, la modificación final del mecenazgo se ha limitado a un mero incremento de tipos, siendo la medida más llamativa la deducción del 75% en los 150 primeros euros. Es una reforma centrada en el micromecenazgo. Podemos afirmar que nos encontramos ante una no-reforma del mecenazgo. No se han afrontado los problemas basilares que deberían haberse solventado. En las páginas anteriores hemos puesto de

colaboradora. Asimismo se propone establecer la necesidad de dar traslado con periodicidad anual del grado de ejecución del programa.
Valoración: Se valora favorablemente la medida».

manifiesto nuestra no conformidad con la valoración que hace del Grupo de Trabajo de algunas de las medidas propuestas para la mejora. Pero es que, además, las cuestiones que han evaluado el Grupo de Trabajo han sido limitadas, dejando fuera algunos de los problemas esenciales del régimen actual del mecenazgo (los requisitos del régimen de acceso a la Ley 49/2002, la Responsabilidad Social Corporativa, la base de la deducción de las donaciones en especie, operaciones vinculadas, el mecenazgo con otras entidades de la Unión Europea, el problema de competencia entre el protectorado y la AEAT, las obligaciones formales, etc.). Pero, hay dos cuestiones que, a nuestro juicio, presentan una especial significación y que deberían haber sido abordadas. Nos referimos al régimen tributario de las personas destinatarias de las actividades de las entidades no lucrativas y los llamados contratos con causa mixta.

5.1. *Tratamiento fiscal de los beneficiarios de las actividades no lucrativas*

El mecenazgo, entendido en sentido amplio, alcanza tanto a las transferencias de recursos que se hacen a entidades no lucrativas para que lo apliquen a sus fines como, también, al trasvase efectivo de recursos a los beneficiarios últimos. Nos referimos a los destinatarios finales de las actividades y cuyo tratamiento tributario no está regulado. Los bienes y servicios que reciben las personas receptoras de las actividades fundacionales no tienen un régimen tributario especial. En este sentido, la DGT ha conocido en su contestación de 16 de septiembre de 2010 (consulta núm. V2036-10) de un supuesto donde una entidad no lucrativa, en el desarrollo de sus fines, hace entrega (para su inserción sociolaboral o atención humanitaria) a las personas beneficiarias de los programas de una cantidad de dinero (estipulada y consensuada previamente con el organismo financiador) para determinados gastos: desplazamiento para la formación, alimentación, atención médica, vestimenta, acceso a la vivienda, etc. La DGT afirma que el artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determina en su párrafo c) que no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social. Por tanto, al encontrarse incluidas las ayudas objeto de consulta en el ámbito del artículo anterior, las mismas no se encontrarían sujetas al referido Impuesto, lo que conduce a valorar su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y es al valorar su tributación por el IRPF donde se es-

tablece que *«cabe concluir que en cuanto la entrega de las ayudas por parte de la consultante a los beneficiarios de sus programas sociales no conlleve para estos la existencia de contraprestación alguna, ni se vinculen al desarrollo por aquellos de una actividad, ni se trate de becas (en su acepción de subvenciones para realizar estudios o investigaciones), su incidencia tributaria vendrá dada por su calificación como ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que aquellos sean contribuyentes por este impuesto»*. Es decir, las cantidad en dinero que reciban son ganancias de patrimonio (y no llevan retención) que se integrarán en la base general al no provenir de transmisiones (art. 46.b de la LIRPF). Y, naturalmente, si esto es así con el dinero, debería tener la misma calificación cualquier prestación en especie (vivienda, alimentos, ropa), en tanto la forma de la ayuda no altera el tratamiento tributario. La cuestión que se debería haber abordado es si realmente debe considerarse una renta gravable la que provenga de la caridad. No hay, a nuestro juicio, ninguna razón de ser para poder entender que sean rentas que deban de ser gravadas. No parece tener sentido incentivar el mecenazgo, que es una transferencia de recursos públicos a la entidad no lucrativa si, a su vez, en el destino efectivo de fondos a los beneficiarios últimos se les hiciera tributar por esas cantidades. En ese caso, se estaría dando un incentivo fiscal que luego se puede recuperar con la aplicación final.

5.2. *Los contratos con causa mixta*

Desde el punto de vista conceptual, quizás el gran problema que exista actualmente en la financiación de las entidades no lucrativas es lo que se denomina servicios o bienes con causa mixta. Las entidades no lucrativas pueden acceder a donaciones puras y simples, donde lo único que se pide es un donativo. Pero las técnicas de captación de recursos actuales no se limitan a pedir recursos. Ofrecen, a cambio, contraprestaciones u obsequios que son simbólicos o que tienen un valor mucho menor al importe que piden. No son donaciones puras y tampoco son contratos sinalagmáticos. Se trata de negocios duales o negocios complejos. En concreto, aquellos contratos onerosos donde se persigue una finalidad beneficiosa para una de las partes. Entre estos, están las donaciones con causa onerosa (arts. 619 y 622 del Código Civil) y donde el supuesto más común es de las compraventas amistosas o con precio irrisorio o *nummo uno*, que son aquellas donde el precio representa un claro beneficio para el comprador y cuya naturaleza jurídica es, realmente, la de una donación encubierta. Sin embargo, también podría darse el supuesto inverso,

acordando las partes un precio notablemente superior al valor real del bien, con el fin de realizar una donación. Este tipo de negocios se han denominado negocios jurídicos *indirectos*, que son aquellos donde las partes se sirven de un determinado tipo contractual para conseguir un fin diverso del suyo típico, es decir, del que le corresponde según su naturaleza y estructura, como sucede con la venta amistosa o acordando un precio muy superior al mercado. Jurídicamente, en los contratos con precio amistoso o con precio muy superior, existe divergencia *consciente* entre lo manifestado por los contratantes y lo realmente querido. En realidad, el contrato exteriorizado no existe, pues carece de causa y hay que acudir a lo realmente querido, o los fines reales perseguidos por las partes, que constituyen la verdadera causa del contrato, y juzgar su adecuación al ordenamiento. Si es posible acudir a la verdadera finalidad y el *animus donandi*, en el caso de la venta amistosa, se deberían aplicar no sólo los referentes a la compraventa (arts. 1445 y ss del CC), sino también los que atañen a la donación (arts. 618 y ss).

El problema tributario vinculado al mecenazgo es que estas operaciones no se reconocen por la Administración. Se acude a una calificación única. O todo es donación. O todo es precio. Y si es precio, el importe percibido es una renta que no dará derecho al mecenazgo y para la entidad no lucrativa tendrá el tratamiento de actividad económica a los efectos del Impuesto sobre Sociedades e IVA, con independencia de que pueda estar exenta. Y la DGT se ha decantado por considerar el importe total como un negocio oneroso. Así, en su Contestación de 9 de junio de 2014 (consulta núm. V1503-14) se advierte que en el caso de los llamados amigos colaboradores o amigos benefactores no son sino la contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, *«sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas»*. Por tanto, no se permite acceder al mecenazgo y, además, se lleva a las entidades no lucrativas a su tratamiento como actividades económicas.

La postura de la DGT creemos que no está justificada y, sobre todo, hace un daño significativo al sector. No hay ninguna razón jurídica para no permitir dividir un negocio jurídico con arreglo a su verdadera naturaleza (donación/contrato). Los contratos no tienen por qué ser puros²⁵. La DGT hace un

²⁵ El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de abril de 2012 (Rec. núm. 1208/2008), señalaba que: *«La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el im-*

ejercicio reduccionista que opera en beneficio de la recaudación. A estos efectos, no hay que olvidar que países como Estados Unidos, que es donde más donativos existe en términos cuantitativos, no existe reparo en afirmar que una donación es cuando transferencia de recursos sin que exista expectativa de un beneficio financiero «*en proporción con la cantidad de la transferencia*» [*Treasury Regulation* 1.170A-1(c)(5)], siendo la carga de probar que se ha realizado una donación del contribuyente [*Treasury Regulation* 1.170A-1(h)(1)]. El Tribunal Supremo reconoció en *United States v. American Bar Endowment* que no sería adecuado con la finalidad de la sección 170 del Código Fiscal (*Internal Revenue Code*) que regula el mecenazgo denegar una deducción cuando en una operación con contraprestación el beneficio es mucho menor que el pago realizado a una fundación, ya que en este caso el negocio debe tener un «*carácter dual*» de pago y donación. Por tanto, en los negocios mixtos parte de la operación puede calificarse como donación (y gozar de los derechos del mecenazgo) y parte como operación sinalagmática, y lo que se valora es si el precio recibido o pagado por la fundación a cambio del bien o servicio es proporcional a la cantidad entregada (*quid pro quo contribution*, sección 6115 del *Internal Revenue Code*)²⁶.

porte donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.

Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo... Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo».

²⁶ En este sentido, la normativa de los Estados Unidos reconoce la existencia de una posible donación en dos tipos de operaciones distintas. Por un lado, aquellas donde una fundación adquiere un bien o servicio y lo que se paga al vendedor es por valor inferior al mercado (*bargain sale*), y se califica la operación como una venta y una donación y su tratamiento debe ser correlativo. Es el caso de la venta de bienes que tienen una deuda aparejada, como sucede en las hipotecas, y donde se dona el mismo a cambio de que la entidad no lucrativa se haga cargo de la deuda. El otro supuesto es, precisamente, el contrario, donde una fundación vende o presta un servicio y lo que recibe es superior al valor de mercado.

Bibliografía

- AA.VV. (N. BOAL VELASCO – I. GUZMÁN RAJA – E. RÚA ALONSO DE CORRALES – L. UREÑA – A. BLÁZQUEZ LIDOY), *Manual práctico de contabilidad para fundaciones y asociaciones. Aplicación del Real Decreto PC ESFL 2011* (coordinador E. RÚA ALONSO DE CORRALES), Editorial Cinca, Madrid 2013.
- ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil. Derecho de obligaciones*, vol. II, Bosch, Barcelona ⁸1989.
- ALBALADEJO GARCÍA, M. – DÍAZ ALABART, S., *La donación*, Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid 2006.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007.
- , *Manual tributario de Entidades no Lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2012.
- , *Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la ley 49/2002?*, Anuario de Derecho de Fundaciones 2012 (2013) 195-306.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. – MARTÍN DÉGANO, I., *Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo*, Crónica Tributaria 145 (2012) 7-38.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. – PEÑALOSA ESTEBAN, I., *El régimen fiscal del mecenazgo en Derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y USA*, Información Comercial Española, Revista de Economía 872 (2013) 29-44.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, tomo IV (Derecho de obligaciones), Editorial Reus, Madrid ⁹1961.
- GIL DEL CAMPO, M., *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, Ciss, Madrid 2010.
- GIMENO RIBES, M., *Aproximación a la naturaleza del crowdfunding*, Revista de Derecho Mercantil 291 (2014) 451-490.
- LÓPEZ RIBAS, S., *Mecenazgo europeo sin fronteras*, Crónica tributaria, Boletín de Actualidad 3 (2014).
- MARTÍN DÉGANO, I., *La deducción de las donaciones irrevocable, puras y simples a las entidades no lucrativas*, Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación 345 (2011) 71-110.
- , *La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas*, Quincena Fiscal 4 (2013) 123-130.

- , *Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales* (RTEAC de 29 de noviembre de 2012, RG 3669/2010), Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación 375 (2014) 105-114.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo: (comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)*, Civitas, Madrid 2003.
- , *Régimen jurídico financiero de los ingresos obtenidos a través de actuaciones de mecenazgo y otras formas de colaboración del sector privado*, en AA.VV. – I. GARCÍA-OVIES SARANDESES (coords.), *El régimen jurídico financiero de los ingresos universitarios*, Universidad de Oviedo, Oviedo 2012.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I., *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*, 2013, tesis doctoral.
- PONCE VELASCO, P., *Mecenazgo ¿por qué una Reforma normativa?*, Información Comercial Española, Revista de Economía 872 (2013) 93-102.